

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 22. marca 2007*

V zadevi C-437/04,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene 15. oktobra 2004,

Komisija Evropskih skupnosti, ki jo zastopa J.-F. Pasquier, zastopnik, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožeča stranka,

ob intervenciji

Sveta Evropske unije, ki ga zastopata G. Maganza in A.-M. Colaert, zastopnika,

intervenient,

* Jezik postopka: francoščina.

proti

Kraljevini Belgiji, ki jo zastopa E. Dominkovits, zastopnica,

tožena stranka,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, K. Lenaerts, E. Juhász (poročevalec), J. N. Cunha Rodrigues in M. Ilešič, sodniki,

generalna pravobranilka: C. Stix-Hackl,
sodni tajnik: R. Grass,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 29. junija 2006

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Kraljevina Belgija s tem, da je uvedla davek, ki krši davčno imuniteto Evropskih skupnosti (v nadaljevanju: regionalni davek), ni izpolnila obveznosti iz člena 3 Protokola z dne 8. aprila 1965 o privilegijih in imunitetah Evropskih skupnosti, ki je bil prvotno priložen k Pogodbi o ustanovitvi enotnega Sveta in enotne Komisije Evropskih skupnosti (UL 1967, 152, str. 13), nato pa na podlagi Amsterdamske pogodbe k Pogodbi ES (v nadaljevanju: Protokol).

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

- 2 Na podlagi člena 28(1) Pogodbe o ustanovitvi enotnega Sveta in enotne Komisije Evropskih skupnosti, po začetku veljavnosti Amsterdamske pogodbe, člena 291 ES in v skladu z edino uvodno izjavo Protokola ima Skupnost v skladu s pogoji, določenimi v navedenem Protokolu, na ozemlju držav članic privilegije in imunitete, ki jih potrebuje za opravljanje svojih nalog.

3 Člen 3 Protokola določa:

„Skupnosti, njihova sredstva, prihodki in drugo premoženje so oproščeni vseh neposrednih davkov.

Vlade držav članic vsakokrat, ko je mogoče, sprejmejo ustrezne ukrepe za odpustitev ali vračilo zneskov posrednih davkov ali davkov na promet, ki so vključeni v ceno nepremičnine ali premičnine, če Skupnosti za svoje službene potrebe izvedejo večje nakupe, katerih cena vključuje tovrstne davke. Vendar pa uporaba teh ukrepov ne sme povzročiti izkrivljanja konkurence v Skupnostih.

Ne odobri se oprostitev za davke in dajatve, ki so le plačilo za zagotavljanje javnih storitev.“

4 Člen 13 Protokola določa:

„Uradniki in drugi uslužbenci Skupnosti so dolžni plačevati davek v korist Skupnosti od plač, mezd in prejemkov, ki jih prejemajo od Skupnosti, v skladu s pogoji in postopki, ki jih določi Svet na predlog Komisije.

Oproščeni so nacionalnih davkov od plač, mezd in prejemkov, ki jih plačujejo Skupnosti.“

5 Člen 19 Protokola določa:

„Institucije Skupnosti sodelujejo s pristojnimi organi zadevnih držav članic pri uporabi tega protokola.“

Nacionalna ureditev

6 Člen 2 odloka z dne 23. julija 1992 o regionalnih davkih, naloženih uporabnikom zgradb in imetnikom stvarnih pravic na nekaterih nepremičninah v Région de Bruxelles-Capitale (v nadaljevanju: Regija Bruselj – glavno mesto) (*Moniteur belge* z dne 1. avgusta 1992, str. 17334, v nadaljevanju: Odlok) določa:

„S poslovnim letom 1993 se uvede letni davek v breme uporabnikov zgradb na ozemlju Regije Bruselj – glavno mesto in imetnikov stvarnih pravic na nepremičninah, ki niso namenjene prebivanju; zapade na podlagi položaja, kot je bil 1. januarja davčnega leta“.

7 Člen 3(1) Odloka določa:

„[Regionalni] davek so dolžni plačati:

- a) vsako gospodinjstvo, ki uporablja zgradbo ali njen del na ozemlju Regije Bruselj – glavno mesto, kot primarno ali sekundarno prebivališče.

[...]

- b) vsak uporabnik zgradbe ali njenega dela na ozemlju Regije Bruselj – glavno mesto, oziroma vsak, ki tam za svoj račun opravlja pridobitno ali nepridobitno dejavnost, vključno s samostojnim poklicem, ter vsaka pravna oseba ali dejansko združenje, ki jo uporablja kot sedež družbe, upravni sedež, sedež proizvodnega obrata ali dejavnosti.

[...]

- c) edini lastnik ali, če ni edinega lastnika, dedni zakupnik, užitek ali imetnik pravice do uporabe zgradbe ali njenega dela na ozemlju Regije Bruselj – glavno mesto, ki ni namenjena rabi pod a) zgoraj.“

- 8 V smislu člena 8(1), prvi pododstavek, Odloka je regionalni davek, ki bremeni davčne zavezance, navedene v členu 3(1)(c) navedenega odloka, določen na 6,36 EUR na kvadratni meter površine za zgradbo, katere površina presega prvih 300 kvadratnih metrov ali prvih 2500 kvadratnih metrov, če gre za površine, namenjene industrijskim ali obrtnim dejavnostim, s tem da ne sme preseči zneska, ki ustreza 14 % indeksiranega katastrskega dohodka, ki pripada površinam nepremičnin ali njihovim delom, za katere se plača ta davek.

Predhodni postopek

- 9 Skupnost in SA Vita (v nadaljevanju: Vita), katere pravice in obveznosti so bile prenesene na SA Zurich (v nadaljevanju: Zurich), sta 3. februarja 1988 sklenili pogodbo o najemu nepremičnine v Ixellesu (občina, ki spada pod Regijo Bruselj – glavno mesto, Belgija). Ta pogodba določa, da bo od takrat, ko bo začela veljati, vsakršne davke in dajatve, ki bremenijo najeto zgradbo, v korist vsakega državnega organa, in vse druge obremenitve enake vrste nosil najemnik, razen če ta od pristojnih državnih organov ne bo pridobil oprostitve teh za najemodajalca zaradi njegovega posebnega položaja, kot je urejen med drugim s členom 3 Protokola.
- 10 Regija Bruselj – glavno mesto je na podlagi Odloka obremenila Vito z različnimi zneski, ki so ustrezali regionalnemu davku, dolgovanemu za leta od 1992 do 1997.

Skupnost, ki jo zastopa Komisija, je zavrnila pisni opomin Vite, da mora plačati zneske, ki so ji bili naloženi. Vita je tako začela postopek pred juge de paix du premier canton v Ixellesu, ki je s sodbo z dne 26. maja 1998 obsodilo Skupnost, da mora Viti plačati zneska 20.000.277 BEF in 290.211 BEF. Ker je tribunal de première instance de Bruxelles zavrnilo njeno pritožbo, je Skupnost zoper to sodbo vložila pravno sredstvo, vendar je bila njena pritožba zavrnjena s sodbo Cour de cassation z dne 1. marca 2002.

- 11 Cour de cassation je v tem postopku menilo, da na Sodišče ni treba nasloviti vprašanja za predhodno odločanje, ki ga je predlagala Skupnost, namreč, ali bi bilo treba člen 28 Pogodbe o ustanovitvi enotnega Sveta in enotne Komisije Evropskih skupnosti in člen 3 Protokola, če so te določbe v obravnavani zadevi v zvezi s členom 23 Dunajske konvencije z dne 18. aprila 1961 o diplomatskih odnosih (v nadaljevanju: Dunajska konvencija), razlagati tako, da prepovedujejo sprejetje vsakega zakona ali druge nacionalne določbe, ki uvaja neposredni davek, ki se na videz nanaša na osebe, ki sklenejo pogodbo s pravnimi osebami mednarodnega prava (med njimi z Evropsko skupnostjo), vendar je dejansko njihov cilj oziroma učinek nujno ta, da morajo pravne osebe mednarodnega prava (med njimi Evropska skupnost) nositi ali prevaliti dejansko breme navedenega davka na pravne osebe mednarodnega prava (med njimi na Evropsko skupnost).

- 12 Komisija je s pisnim opominom z dne 2. aprila 2003 začela postopek na podlagi člena 226 ES in pozvala Kraljevino Belgijo, naj ji posreduje stališča o neizpolnitvi obveznosti iz člena 3 Protokola.

- 13 Belgijski organi so v odgovoru z dne 3. junija 2003 menili, da se regionalni davek ni niti neposredno niti posredno nanašal na mednarodne institucije, ampak na vse

lastnike zgradb, ki niso namenjene prebivanju, katerih površina je presegala določen prag, in da zato Regija Bruselj – glavno mesto ni z ničimer kršila načela izpolnitve pogodb v dobri veri.

- 14 Komisija je z obrazloženim mnenjem z dne 16. decembra 2003 pozvala Kraljevino Belgijo, naj se z njim uskladi v roku dveh mesecev od vročitve. Belgijski organi so z dopisom z dne 30. julija 2004 odgovorili, da Kraljevina Belgija vztraja pri svojem stališču.
- 15 Zato se je Komisija odločila, da vloži to tožbo.
- 16 S sklepom predsednika Sodišča z dne 6. aprila 2005 je bila Svetu dovoljena intervencija v podporo predlogov Komisije.

Tožba

Trditve strank

- 17 Komisija in Svet zatrjujeta, da zadevna ureditev krši davčno imuniteto, ki jo imajo Skupnosti. Ta davčna imuniteta, uzakonjena v členu 28 Pogodbe o ustanovitvi enotnega

Sveta in enotne Komisije Evropskih skupnosti in urejena s členom 3 Protokola, naj bi nasprotovala učinkom spornega odloka.

- 18 Komisija in Svet poudarjata, da ta odlok omogoča obid davčne imunitete, ki jo imajo Skupnosti, s tem da jim posredno kot najemnikom nalaga davek, katerega neposredno plačevanje ta davčna imuniteta prepoveduje. Volja regionalnega zakonodajalca naj bi izhajala tako iz člena 3(1) Odloka, ki opredeljuje zavezance za regionalni davek, kot tudi iz pripravljanih del.
- 19 Medtem ko naj bi se prejšnja ureditev dejansko nanašala le na uporabnike, naj bi Odlok dodal davek, katerega zavezanci naj bi bili lastniki nepremičnin, namenjenih poslovnim dejavnostim in ki presegajo določeno površino. To je dejansko ostal davek, ki je bremenil uporabnike zgradbe, saj naj bi bilo končno plačilo uporabnika zagotovljeno tako, da ga je zavezani lastnik prevajal na svojega najemnika.
- 20 Komisija poudarja, da so oprostitev, ki jih lahko uživa lastnik take nepremičnine, odvisne od lastnosti uporabnika. Če bi bil torej oproščen uporabnik, naj bi bil oproščen tudi lastnik. Zaradi dejstva, da so bile oprostitev določene le v zvezi z lastnostjo uporabnika, Svet iz tega sklepa, da je namen ureditve dejansko obdavčiti uporabnike nepremičnin.

- 21 Komisija se v zvezi s tem sklicuje na izjavo ministre des Finances, du Budget et de la Fonction publique de la Région de Bruxelles-Capitale (minister za finance, proračun in javno upravo Regije Bruselj – glavno mesto), ki je pojasnil, da naj bi javni sektor, vključno z mednarodnim, prav tako prispeval k novemu regionalnemu davku, kar prej ni bilo mogoče. Cilj, ki se želi doseči z uvedbo tega davka, naj bi bilo torej povečanje dohodkov iz davka, zlasti z obdavčitvijo nepremičnin, ki naj ne bi bile obdavčene, ker so jih uporabljale osebe ali institucije, oproščene davkov.
- 22 Poleg tega Svet navaja, da Skupnosti v nasprotju z zasebnimi najemniki nimajo pravice do odbitka davkov od najemnine in morebitnih stroškov uporabe, tako da ti stroški za Skupnosti pomenijo razmeroma veliko breme. Vzporedno pa naj bi bilo dajanje nepremičnin v najem Skupnostim davčno še zlasti v korist Kraljevine Belgije, ob dejstvu, da naj bi ta pobirala davke od najemnin, ki jih zaračunavajo najemodajalci, pri čemer najemniku ni treba odobriti davčnih odbitkov.
- 23 Svet glede člena 23 Dunajske konvencije poudarja, da ta določa zgolj minimalno različico načela davčne imunitete in da se člen 3 Protokola od njega oddaljuje. Poleg tega naj bi davčna imuniteta Skupnosti v okviru mednarodne organizacije institucionalne narave upravičevala, če ne celo zahtevala široko uporabo tega načela. Svet opozarja, da imajo privilegiji in imunitete Skupnosti funkcionalni značaj in da je njihov namen preprečiti oviranje njihovega delovanja in neodvisnosti. Po njegovem mnenju bi bilo treba vsak ukrep, ki vpliva na proračunska sredstva, ki so na voljo za izvršitev njegovih nalog, šteti za ukrep, ki ovira delovanje Skupnosti.
- 24 Glede regionalnega davka bi bilo po mnenju Komisije in Sveta mogoče doseči enak učinek z obdavčenjem uporabnika ali lastnika. Regionalni zakonodajalec bi pri izboru

zavezanca moral ravnati v skladu z obveznostjo lojalnega sodelovanja s Skupnostmi, katerih viri se ne smejo uporabljati za povečanje dohodkov države članice gostiteljice. Treba bi bilo namreč preprečiti, da ima država članica, v kateri imajo Skupnosti sedež, neupravičene koristi v primerjavi z drugimi državami članicami. V vsakem primeru bi bilo treba primer nepremičnin, namenjenih uporabi Skupnosti, dodati primerom oprostitve lastnikov, predvidenimi z zadevnim odlokom.

- 25 Belgijska vlada poudarja, da Skupnosti s tem, da so na podlagi Protokola oproščene regionalnega davka, tako v vlogi uporabnika kot v vlogi lastnika ali najemodajalca izključene s področja uporabe odloka. Zato ne more iti za vprašanje davčne zavezanosti Skupnosti.
- 26 Belgijska vlada meni, da ta davek v ničemer ne krši načela izpolnitve pogodb v dobri veri, če ta ne krši davčne imunitete Skupnosti. Morebitna obveznost zadevnega plačila naj namreč ne bi bila davčnega značaja, ampak naj bi izhajala iz pogodbe, sklenjene z lastnikom, ki mora plačati davek. Prav tako opozarja, da je Cour de cassation presodilo, da ta posredni učinek temelji na pogodbi zasebnega prava in da bi bilo pretirano, če bi mednarodna organizacija lahko zahtevala oprostitev dela najemnine, ki izhaja iz splošnega povečanja davkov.
- 27 Belgijska vlada opozarja, da se v smislu člena 23(2) Dunajske konvencije davčna oprostitev ne uporablja, če je država, ki akreditira, najemnik, in če je davek v breme

najemodajalca. Imunitete, določene s Protokolom, ki izhajajo iz te konvencije, ki jo je treba razlagati v smislu splošnega mednarodnega prava, ni mogoče navajati zoper prenos bremena, izvedenega na podlagi pogodbene klavzule.

- 28 Belgijska vlada tudi meni, da namen davčne oprostitve, ki jo uživajo mednarodne organizacije, ni zniževanje njihovega stroška najemnin, ampak zajema le to, da jih kot oseb mednarodnega javnega prava ni mogoče obdavčiti. Poudarja, da zadevna regija nima nobenih davčnih koristi zaradi prisotnosti mednarodnih organizacij, ker mora ne glede na to, ali je najemnik nepremičnine institucija Skupnosti, zasebnik ali pa ta sploh ni oddana v najem, regionalni davek plačati sam lastnik. Torej naj bi sama davčna imuniteta ogrozila enako obravnavanje lastnikov, ker naj bi tisti, ki bi svoje nepremičnine dali v najem Skupnostim, imeli ugodnosti v primerjavi z drugimi lastniki.
- 29 Belgijska vlada glede sodne prakse, ki jo je navedla Komisija, ugotavlja, da se Sodišče ni nikoli izreklo o domnevni davčni imuniteti Skupnosti za primer, v katerem bi bil obdavčen lastnik stvari, katere najemnik bi bila institucija Skupnosti, in ko bi se ta strošek prenesel v ceno najemnine. Vendar naj bi sodna praksa na splošno potrdila, da imajo privilegiji in imunitete, ki so bili priznani Skupnostim s Protokolom, strogo funkcionalni značaj, ker so namenjeni za preprečevanje ovir za delovanje in neodvisnost Skupnosti. Komisija naj poleg tega ne bi dokazala, koliko bi regionalni davek lahko oviral delovanje in neodvisnost Skupnosti, in to, da Evropske institucije plačajo povišano najemnino, nikakor ne more šteti za ukrep, ki vpliva na proračunska sredstva, ki so na voljo za opravljanje njihovih nalog.

- 30 Belgijska vlada glede sodne prakse v zvezi s členom 13 Protokola ugotavlja, da Komisija zatrjuje, da naj bi se ta lahko prenesla na člen 3 istega protokola, ne da bi zato opredelila povezavo med obema določbama ali razlike med njunimi nameni in področji materialne in osebne veljavnosti. Nasprotno, Sodišče naj bi izrecno razlikovalo med sodno prakso v zvezi s členom 13 in tisto v zvezi s členom 3 Protokola.
- 31 Poleg tega naj bi Komisija po mnenju belgijske vlade s tem, da se je skušala izogniti regionalnemu davku, prav tako namerno prezrla načelo lojalnega sodelovanja, ki izhaja iz člena 10 ES, ki naj bi določal ne le obveznost držav članic, naj sprejmejo vse ukrepe, ki so potrebni za zagotovitev uporabe in učinkovitosti prava Skupnosti, ampak naj bi tudi za institucije Skupnosti določal vzajemno dolžnost lojalnega sodelovanja z državami članicami.

Presoja Sodišča

- 32 Najprej je treba opredeliti okoliščine te zadeve.
- 33 Glede člena 23 Dunajske konvencije, na katero se stranke sklicujejo, je treba opozoriti, da je ta konvencija sporazum mednarodnega prava, ki so ga sklenile države članice in tretje države o izvajanju svojih pristojnosti na področju diplomatskih odnosov. Načeloma se nanaša na dvostranske odnose med državami in ne na odnose med

Skupnostjo, ki poleg tega ni stranka v konvenciji, in državo sedeža institucije Skupnosti, v tem primeru Kraljevino Belgijo.

- 34 V vsakem primeru, kot je poudarila generalna pravobranilka v točkah od 35 do 37 sklepnih predlogov, čeprav mora Skupnost izvajati svoje pristojnosti ob spoštovanju mednarodnega prava (sodba z dne 24. novembra 1992 v zadevi Poulsen in Diva Navigation, C-286/90, Recueil, str. I-6019, točka 9), Dunajska konvencija nima odločilnega pomena v tej zadevi.
- 35 Obseg davčne imunitete Skupnosti v okviru prava Skupnosti je prednostno določen v členu 3 Protokola in zasnovan specifično glede na značilnosti Skupnosti.
- 36 Treba je ugotoviti, da člen 3 Protokola določa dva sistema imunitete glede na to, ali gre za neposredne ali za posredne davke. Člen 3, prvi odstavek, Protokola je namenjen imuniteti Skupnosti glede neposrednih davkov, medtem ko se drugi odstavek tega člena nanaša na posredne davke in dajatve.
- 37 Glede sistema v zvezi z neposrednimi davki je imuniteta brezpogojna in splošna, ker so Skupnosti in njihova sredstva, prihodki in drugo premoženje oproščeni vseh neposrednih davkov na nacionalni ravni. Glede sistema v zvezi s posrednimi davki in dajatvami pa imuniteta ni neomejena, ampak je, nasprotno, omejena in zanjo veljajo določeni pogoji (glej v tem smislu sodbo z dne 26. oktobra 2006 v zadevi Evropska skupnost, C-199/05, ZOdl., str. I-10485, točka 31).

- 38 Ker je ta razlika v sistemu pomembna za presojo imunitete, je nujno potrebno vedeti, v katerega od teh dveh sistemov sodi spor, ki se nanaša na domnevno davčno oprostitev.
- 39 Poleg tega mora v postopku zaradi neizpolnitve obveznosti Komisija že v predhodni fazi postopka navesti natančno tisto določbo, ki opredeljuje obveznost, za katero navaja, da je država članica ni spoštovala. Ta obveznost Komisije izhaja zlasti iz dveh zahtev, namreč iz varstva pravic do obrambe države članice, udeležene v temu postopku, in iz zahteve, naj se jasno omeji predmet spora.
- 40 Namen predhodnega postopka je namreč zlasti ta, da zadevna država članica dobi možnost, da učinkovito uveljavlja svoja sredstva obrambe proti očitkom, ki jih navede Komisija (sodbi z dne 15. januarja 2002 v zadevi Komisija proti Italiji, C-439/99, Recueil, str. I-305, točka 10, in z dne 24. junija 2004 v zadevi Komisija proti Nizozemski, C-350/02, ZOdl., str. I-6213, točka 18), in da se zagotovi, da bo v morebitnem sodnem postopku predmet spora jasno opredeljen (sodba z dne 20. junija 2002 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-287/00, Recueil, str. I-5811, točka 17, in zgoraj navedena sodba Komisija proti Nizozemski, točka 19).
- 41 Glede predmeta te zadeve je treba poudariti, da Komisija z napotitvijo na člen 3 Protokola v svojem obrazloženem mnenju in v svoji vlogi, s katero se začne postopek, ne opredeli, na katerem od treh odstavkov tega člena utemeljuje tožbo. Vendar obrazloženo mnenje in vloga, čeprav Komisija izrecno ni opredelila določbe, ki določa obveznost, ki je Kraljevina Belgija naj ne bi spoštovala, vsebujeta elemente, ki omogočajo jasen sklep o podlagi njenih predlogov.

- 42 Prvič, treba je ugotoviti, da člena 3, tretji odstavek, Protokola očitno ni mogoče uporabiti kot podlago za katero koli davčno imuniteto. Drugič, treba je ugotoviti, da Komisija niti v obrazloženem mnenju niti v tožbi ni predstavila posebnih argumentov, s katerimi bi zatrjevala, v čem Kraljevina Belgija ni izpolnila obveznosti, ki izhajajo iz člena 3, drugi odstavek, tega protokola. Nasprotno, v postopku pred Cour de cassation, kot izhaja iz točke 11 te sodbe, je Komisija predlagala, naj se Sodišču zastavi vprašanje, ali bi davčna imuniteta Skupnosti nasprotovala uvedbi neposrednega davka, kot je regionalni davek.
- 43 Ker Komisija v svojem obrazloženem mnenju in v tožbi povzema in navaja vprašanje, ki ga je naslovila na Cour de cassation, v katerem jasno opredeli regionalni davek kot „neposredni davek“, iz tega izhaja, da očitek, ki ga je predložila Komisija, sodi v okvir sistema imunitete v zvezi z neposrednimi davki.
- 44 Poleg tega so, čeprav Protokol ne obsega opredelitve neposrednega davka in ker v ta namen ni določb, sprejetih za izvajanje Protokola, nekateri elementi razlage tega pojma zagotovljeni z Direktivo Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (UL L 336, str. 15). Ta direktiva, katere področje uporabe je bilo pred spremembo z Direktivo Sveta 79/1070/EGS z dne 6. decembra 1979 (UL L 331, str. 8) omejeno izključno na neposredne davke, je v členu 1(2) opredeljevala davek na dohodek in na premoženje ter v ta pojem uvrščala davke na celotno premoženje in na sestavine premoženja, ne glede na sistem njihovega pobiranja. Glede davka, ki naj bi bil po mnenju Komisije in Sveta naložen Skupnostim, ni dvoma, da temelji na členu 3(1)(c) Odloka

in da se nanaša na imetnike stvarnih pravic na nepremičninah. Ker ta davek neposredno bremeni osebe na podlagi njihovega premoženja ali njihovih stvarnih pravic, ki imajo neko premoženjsko vrednost, bi bilo mogoče šteti, da bremeni del premoženja v smislu Direktive 77/799.

- ⁴⁵ Glede člena 3(1)(c) Odloka je prav tako treba opozoriti, da morajo biti značilnosti regionalnega davka ugotovljene ob upoštevanju vseh njegovih zavezancev – namreč fizičnih in pravnih oseb, v breme katerih je uveden – in ne glede na finančne posledice za Skupnost, ki bi morebiti in posredno izhajale iz tega davka.
- ⁴⁶ Posledično je zadevni regionalni davek neposredni davek in je treba tožbo Komisije presojati v okviru člena 3, prvi odstavek, Protokola.
- ⁴⁷ Ni sporno, da so Skupnosti na podlagi člena 3, prvi odstavek, tega Protokola oproščene davka, uvedenega z Odlokom, tako v vlogi uporabnika kot v vlogi lastnika ali najemodajalca nepremičnine. Na področju uporabe tega odloka jih torej ni mogoče obravnavati kot zavezance v smislu davčnega prava.
- ⁴⁸ Komisija in Svet kljub temu navajata, da je zadevna ureditev, ki Skupnosti izrecno ne podreja temu davku in katere učinek in cilj je, da Skupnosti plačajo navedeni davek, četudi posredno, vendar kljub temu nujno, v nasprotju z načelom davčne imunitete.

Avtor Odloka naj bi s kršenjem te imunitete prisilil Skupnosti k plačevanju davkov s pogodbenimi določili, ki splošno in sistematično na Skupnosti prevalijo strošek davkov, ki bremenijo lastnike nepremičnin, če so te nepremičnine dane slednjim v najem ali preprosto z vključitvijo davka v ceno najemnine.

49 Tem trditvam ni mogoče pritrditi.

50 Čeprav člen 3, prvi odstavek, Protokola Skupnosti oprošča neposrednih davkov, pa take oprostitve nasprotno ne določa za njihove sopogodbenike. Poleg tega ta določba ne določa ničesar o ekonomski prealitivni neposrednih davkov, ki jih morajo plačati navedeni sopogodbeniki. Zato Komisija in Svet prealitive regionalnega davka ne moreta izpodbijati na podlagi člena 3, prvi odstavek, Protokola.

51 Pravzaprav na eni strani, če se ta prealitev izvede s pogodbeno klavzulo v najemni pogodbi, je ta nujno skladna z voljo pogodbenih strank, če vključitev take klavzule izhaja iz njihove pogodbene svobode. Na drugi strani, če se prealitev regionalnega davka izvede s povišanjem cene najemnine, ta prav tako izhaja iz pogodbene svobode strank, kajti opredelitev vsebine pogodbe, vključno z določitvijo elementa pogodbe,

kot je najemnina, zahteva njihovo soglasje. Poleg tega v zadnjem primeru regionalnega davka, ki bremeni lastnike, ti ne bi nujno avtomatično in v celoti prevalili na najemnike.

- 52 Res je, da je lahko na trgu dajanja nepremičnin v najem situacija, ki bi lahko napeljevala oziroma prisilila Skupnost, da sprejme tako pogodbeno klavzulo ali da plača najemnino, ki bi za njenega sopogodbenika nevtralizirala ali zmanjšala strošek neposrednega davka.
- 53 Vendar nobena situacija na trgu ne bi mogla povzročiti davčne imunitete glede na to, da mora ta izhajati iz akta mednarodnega prava, prava Skupnosti ali nacionalnega prava.
- 54 Poleg tega bi upoštevanje trditev Komisije in Sveta lahko zabrisalo razmejitev med situacijami, ki izhajajo iz davčne imunitete, in tistimi, ki ne izhajajo iz nje, ker bi odprli pot zahtevkom za davčno imuniteto v zvezi z vsemi vrstami neposrednih davkov, vključno z davkom na dohodek in davkom od dohodka pravnih oseb.
- 55 Te razlage člena 3, prvi odstavek, Protokola, v skladu s katero te določbe ni mogoče uporabiti kot temelj za oprostitev regionalnega davka v nasprotju s tem, kar zatrjuje Komisija in Svet, ni mogoče ovreči niti s ciljem davčne imunitete Skupnosti niti z okoliščinami uvedbe tega davka.

- 56 Glede namena in okvira te imunitete je treba opozoriti, da izhaja iz nujnosti, da se zagotovi neodvisnost Skupnosti v razmerju do držav članic in pravilno delovanje Skupnosti (sodba z dne 28. marca 1996 v zadevi AGF Belgium, C-191/94, Recueil, str. I-1859, točka 19). Tudi če bi oprostitev regionalnih davkov za sopogodbenuke pomenila finančno korist za Skupnost, je treba vsekakor ugotoviti, da Komisija ni predložila nobenega dokaza, na podlagi katerega bi se dalo ugotoviti, da lahko prevalitev tega davka ogrozi neodvisnost Skupnosti ali ovira njeno pravilno delovanje (zgoraj navedena sodba Evropska skupnost, točka 43). Poleg tega namenska razlaga določbe ne more jasnemu in natančnemu besedilu te določbe odvzeti vsega polnega učinka (glej v tem smislu glede privilegijev in imunitet Evropske centralne banke sodbo z dne 8. decembra 2005 v zadevi ECB proti Nemčiji, C-220/03, ZOdl., str. I-10595, točka 31).
- 57 Glede okoliščin uvedbe regionalnega davka je treba priznati, da je bil cilj, ki ga je želel doseči regionalni zakonodajalec, nedvomno povečanje dohodkov od davkov. V zvezi s tem je treba opozoriti, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso, čeprav je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vendarle izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (sodbi z dne 26. oktobra 2006 v zadevi Komisija proti Portugalski, C-345/05, ZOdl., str. I-10633, točka 10, in z dne 14. novembra 2006 v zadevi Kerckhaert in Morres, C-513/04, ZOdl., str. I-10967, točka 15). Če torej ne gre za kršitev slednjega, ta pristojnost državam članicam načeloma omogoča, da uvedejo nove davke, da poleg navedenih oprostitev v podobni prejšnji ureditvi določijo še druge oprostitve ali da zvišajo davčno stopnjo.
- 58 Tega sklepa ne ovrže dejstvo, da je pristojni minister v Regiji Bruselj – glavno mesto v razpravi ob sprejetju zadevnega odloka omenil verjetnost, da bodo lahko spremembe dotedanje zakonodaje, ki naj bi jih prinesel ta odlok, pripeljale do položaja, v katerem bi lahko določeni lastniki nepremičnin prenesli ta davek v ceno, ki jo med

drugim plačujejo Skupnosti kot najemniki. Državi članici namreč ni mogoče očitati, da je povečala svoje dohodke od davkov s tem, da je v področje uporabe davka vključila osebe, ki bi lahko bile sopogodbениki Skupnosti, zgolj iz razloga, da bi lahko ti v nekaterih tržnih situacijah prenesli del ali celo dajatev na cene stvari ali storitev, opravljenih za Skupnosti.

- 59 Pripomniti je treba, da se na podlagi člena 3(1)(c) Odloka regionalni davek uporablja za lastnike nepremičnin, ki presegajo določeno površino, in da je ta vrsta neposredne obdavčitve, ki jo je uvedel regionalni zakonodajalec, razširjena v državah članicah.
- 60 Nazadnje je treba zavrնiti trditve Komisije in Sveta, ki izhajajo po eni strani iz sodne prakse Sodišča v zvezi s členom 13 Protokola, ki naj bi varoval davčne oprostitve pred poskusi držav članic, da to načelo izpodbijajo neposredno ali posredno (sodbi z dne 24. februarja 1988 v zadevi Komisija proti Belgiji, 260/86, Recueil, str. 955, in z dne 14. oktobra 1999 v zadevi Vander Zwalmen in Massart, C-229/98, Recueil, str. I-7113), in po drugi strani iz dejstva, da naj bi Skupnosti nosile večje finančno breme kot zasebni najemniki, ki bi imeli ugodnost davčnega odbitka od najemnine in stroškov.
- 61 Ta sodna praksa se namreč, kot poudarja belgijska vlada, nanaša na razlago določb Protokola, ki uradnike in druge uslužbence Skupnosti izvzemajo iz nacionalnih davkov na plače, mezde in prejemke. To izvzetje se še zlasti nanaša na uslužbence Skupnosti in je omejeno na nacionalne obdavčitve, ki bi lahko vplivale na dohodke iz

opravljanja njihovih funkcij, ki pa so predmet skupnostne obdavčitve. Nasprotno, v tej zadevi ni obdavčitve na ravni Skupnosti in so poleg tega sporne le določbe protokola, ki same Skupnosti oproščajo vseh neposrednih davkov (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo AGF Belgium, točka 14).

- 62 Glede možnosti, da se najemnina in stroški najema nepremičnine odbijejo od davčne osnove zavezancev za davek na dohodek pravnih oseb, je treba ugotoviti, da ta trditve ne more vplivati na uspeh te tožbe, ker institucije Skupnosti nimajo pridobitnega namena in so povsem drugačne narave kot podjetja, ki so zavezana za plačilo davka od dohodka pravnih oseb.
- 63 Glede na tako obrazložitev je treba ugotoviti, da uvedba regionalnega davka ni v nasprotju niti z besedilom niti s cilji člena 3, prvi odstavek, Protokola.
- 64 Zato je treba tožbo Komisije zavrniti.

Stroški

- 65 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Kraljevina Belgija je predlagala, naj se Komisiji naloži plačilo

stroškov, in ker ta s tožbenimi razlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov. V skladu s členom 69(4), prvi pododstavek, Poslovnika institucija intervenientka nosi svoje stroške. Svet kot intervenient torej nosi svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

- 1. Tožba se zavrne.**
- 2. Komisiji Evropskih skupnosti se naloži plačilo stroškov.**
- 3. Svet Evropske unije nosi svoje stroške.**

Podpisi